

#### 第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理

会计政策变更	追溯调整法
	未来适用法
会计估计变更	未来适用法

知识点：会计政策变更的会计处理

##### （一）追溯调整法

【例 24-1】甲公司 2005 年、2006 年分别以 4 500 000 元和 1 100 000 元的价格从股票市场购入 A、B 两只以交易为目的的股票（假设不考虑购入股票发生的交易费用），市价一直高于购入成本。公司采用成本与市价孰低法对购入股票进行计量。

公司从 2007 年起对其以交易为目的购入的股票由成本与市价孰低改为公允价值计量，公司保存的会计资料比较齐备，可以通过会计资料追溯计算。

假设所得税税率为 25%，公司按净利润的 10%提取法定盈余公积，按净利润的 5%提取任意盈余公积。

公司发行普通股为 4 500 万股。

两种方法计量的交易性金融资产账面价值如表 1 所示。

表 1 两种方法计量的交易性金融资产账面价值 单位：元

	成本与市价孰低	2005 年年末公允价值	2006 年年末公允价值
A 股票	4 500 000	5 100 000	5 100 000
B 股票	1 100 000	/	1 300 000

首先：编制相关项目的调整分录：

【提示】会计政策变更涉及损益调整的事项通过“利润分配——未分配利润”科目核算，本期发现前期重要差错涉及损益调整的事项通过“以前年度损益调整”科目核算。

##### 1. 编制有关项目的调整分录：

###### （1）对 2005 年有关事项的调整分录：

①调整会计政策变更累积影响数：（注：如果 2005 年以前有数据，一并调整）

借：交易性金融资产—公允价值变动 600 000

贷：利润分配—未分配利润 600 000

（代替“公允价值变动损益”）

借：利润分配—未分配利润 150 000（代替“所得税费用”）

贷：递延所得税负债 150 000（600 000×25%）

注：资产：账面价值 > 计税基础，产生应纳税暂时性差异

###### ②调整利润分配：

按照净利润的 10%提取法定盈余公积，按照净利润的 5%提取任意盈余公积，共计提取盈余公积 450 000×15%=67 500（元）。

借：利润分配—未分配利润 67 500

贷：盈余公积 67 500

2007年利润表			
上期金额		本期金额	
05.1.1	06.1.1	07.1.1	08.1.1

###### （2）对 2006 年有关事项的调整分录：（列报前期）

###### ①调整交易性金融资产：

借：交易性金融资产—公允价值变动 200 000

贷：利润分配—未分配利润 200 000

借：利润分配—未分配利润 50 000

贷：递延所得税负债 50 000

注：资产：账面价值 > 计税基础，产生应纳税暂时性差异

②调整利润分配：

按照净利润的 10%提取法定盈余公积，按照净利润的 5%提取任意盈余公积，共计提取盈余公积  $150\ 000 \times 15\% = 22\ 500$ （元）。

借：利润分配—未分配利润 22 500

贷：盈余公积 22 500

2007年利润表			
上期金额		本期金额	
05.1.1	06.1.1	07.1.1	08.1.1

第二步，调整列报前期财务报表相关项目及其金额；

2. 财务报表调整和重述（财务报表略）。

甲公司在列报 2007 年财务报表时，

应调整 2007 年资产负债表有关项目的年初余额、利润表有关项目的上年金额及所有者权益变动表有关项目的上年金额和本年金额。

①利润表项目的调整：（上年金额）

调增公允价值变动收益上年金额 200 000 元；调增所得税费用上年金额 50 000 元；调增净利润上年金额 150 000 元；调增基本每股收益上年金额 0.0033 元。

注：调增基本每股收益上年金额 = 调增净利润 / 公司流通在外普通股股数 =  $150\ 000 \div 45\ 000\ 000 = 0.0033$ （元/股）

**【提示】**需要注意的是，对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

利润表（简表）

2007 年度

/	本期金额	上期金额
公允价值变动收益	/	+200 000
所得税费用	/	+50 000
<b>净利润</b>	<b>/</b>	<b>+150 000</b>
基本每股收益	/	+0.0033